

Audience publique du 10 octobre 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27179 du rôle et déposée en date du 6 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., avocat à la Cour, demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mai 2010 ayant rejeté comme non fondée une réclamation introduite par le requérant à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004, tous émis en date du 17 août 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... en date du 14 février 2011 ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 mars 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Arsène THILL et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 septembre 2011.

Le 17 août 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit par voie de taxation d'office à l'encontre de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu

relatifs aux années 2002 à 2004, Monsieur ... ayant antérieurement omis de donner suite à divers rappels et mises en demeure lui adressés par le bureau d'imposition, dont notamment deux sommations-astreinte datées au 8 mars 2005 et une autre datée au 23 janvier 2006, ainsi que des décisions liquidant les prédites astreintes datées au 2 mai 2005, au 12 juillet 2005 et au 31 mai 2006.

Par courrier du 13 novembre 2006, Monsieur ..., estimant que les prédites taxations seraient largement surfaites introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt relatifs aux années 2002 à 2004, réclamation qu'il compléta par courrier déposé le 22 décembre 2006 auprès du bureau d'imposition en y joignant les déclarations fiscales pour les années en question.

Par décision du 28 août 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Le directeur estima en effet que, comme le réclamant n'avait réservé aucune suite aux rappels, sommations et astreintes qui lui avaient été adressés par le bureau d'imposition, celui-ci avait dû recourir à la taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts, dite *Abgabenordnung*, en abrégé «AO». Il estima encore que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure, que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé, pour conclure qu'étant donné que le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années, la réclamation de Monsieur ... était à rejeter.

La prédite décision directoriale fit l'objet d'un recours contentieux introduit par Monsieur ... en date du 29 novembre 2007.

Dans son jugement du 20 novembre 2008, n°23725 du rôle, le tribunal retint que c'était à tort que le directeur, saisi par Monsieur ... d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2004, s'était contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation du contribuable et en refusant de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées à la réclamation, que les pièces justificatives afférentes. Il retint qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation du réclamant et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur avait méconnu ses obligations et, dans le cadre de son pouvoir de réformation de la décision du directeur, annula celle-ci pour maintenir dans le chef de Monsieur ... la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, et renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par requête déposée le 9 décembre 2008 au greffe de la Cour administrative, l'Etat a relevé appel du jugement précité du 20 novembre 2008.

La Cour administrative, dans son arrêt du 19 mai 2009, n°25152C du rôle, confirma le jugement de première instance dans la mesure où elle retint que *« saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents. Le directeur ne saurait partant opposer une fin de non-recevoir au contribuable qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce utilement devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition »*.

Dans le même arrêt, la Cour administrative mit encore en exergue que *« pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable »*. Elle retint par ailleurs qu' *« il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt »*.

En ce qui concerne une telle preuve à rapporter par Monsieur ..., la Cour souligna que les déclarations du contribuable *« ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité »*.

La Cour constata encore que pour *« les exercices actuellement litigieux de 2002, 2003 et 2004, il (Monsieur ...) a remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées de certaines pièces renseignant un certain nombre de dépenses ainsi qu'un état des recettes, non accompagné de pièces. Dans la procédure contentieuse, il a versé quatre*

dossiers renseignant de manière très complète ses frais et dépenses ainsi que les justificatifs de leur paiement effectif. En revanche, l'état des recettes se résume à un relevé, établi unilatéralement par Monsieur ..., censé témoigner des paiements d'honoraires successifs par les clients, sans qu'il ne soit étayé par des pièces – tels qu'extraits de compte bancaires – de nature à corroborer la réalité de cet état et surtout son caractère exhaustif.

Or, comme le relevé des recettes établi unilatéralement n'a pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, il y a lieu d'admettre que Monsieur ... n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation ».

Elle rejeta encore le moyen tiré d'une violation du secret professionnel, tout en précisant que « l'avocat contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves – et il en a les moyens: p. ex. un certificat de ses revenus établi par les établissements bancaires avec lesquels il travaille; un relevé de tous ses extraits bancaires avec noircissement des donneurs d'ordre – aptes à renseigner l'administration des Contributions de la réalité de ses revenus ».

La Cour administrative arriva à la conclusion qu'il y a lieu de confirmer, quoique pour des motifs partiellement différents, le jugement de première instance et de renvoyer le litige devant le directeur pour permettre à Monsieur ... de prouver, dans le cadre de la procédure de réclamation l'écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002, 2003 et 2004 établis par la voie de la taxation d'office par rapport à ses revenus réels et au directeur d'examiner les pièces à verser par l'intimé et de tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Monsieur ... n'ayant réservé aucune suite à l'arrêt de la Cour administrative, le directeur de l'administration des Contributions directes prit une nouvelle décision en date du 6 mai 2010, décision libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 14 novembre 2006 par Maître ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2002, 2003 et 2004, tous émis le 17 août 2006 ;

Vu la décision du directeur des contributions du 28 août 2007, n° C 13569 du rôle, ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins susmentionnés ;

Vu le jugement du Tribunal administratif du 20 novembre 2008, n° 23725 du rôle, annulant la décision directoriale susvisée et renvoyant le dossier en prosécution de cause devant le directeur des contributions ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 19 mai 2009, n°25152C du rôle, confirmant le jugement précité ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec le secret fiscal et les exigences d'une procédure ordonnée, ni dommageable à une bonne administration de la loi ;

qu'il n'y pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant a fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition pour les années litigieuses par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant, d'une part, qu'il est constant en cause que le réclamant n'a réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004, notamment aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes en question ;

qu'il en découle que le bureau d'imposition était fondé à procéder par voie de taxation conformément aux termes du § 217 AO, ce que les Cour et Tribunal administratifs, au vu de ces éléments, ont été amenés à confirmer ;

Considérant d'autre part, que le réclamant a fini par remettre, en date du 22 décembre 2006, des états sur ses revenus, couchés sur les formulaires des déclarations pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2002 à 2004 ;

Considérant que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt, doit procéder, en vertu du § 243 AO, à un réexamen intégral de la situation du contribuable tout en étant tenu de prendre en considération les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base

imposable et qui n'ont été présentés que postérieurement à l'établissement des bulletins litigieux (Tribunal adm. N°23725 cit. et Cour adm. N°25152C cit./...);

Considérant que la Cour administrative a mis en exergue que :
« le contribuable (...) ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il apporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues par voie de taxation.
Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité.
En l'espèce, Monsieur ... a omis de déposer des déclarations d'impôt depuis une vingtaine d'années, ayant été imposé moyennant taxation pour l'ensemble de ces exercices.
Concernant les exercices actuellement litigieux de 2002, 2003 et 2004, il a remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées de certaines pièces renseignant un certain nombre de dépenses ainsi qu'un état des recettes, non accompagné de pièces. Dans la procédure contentieuse, il a versé quatre dossiers renseignant de manière très complète ses frais et dépenses ainsi que les justificatifs de leur paiement effectif. En revanche, l'état des recettes se résume à un relevé, établi unilatéralement par Monsieur ..., censé témoigner des paiements d'honoraires successifs par les clients, sans qu'il ne soit étayé par des pièces – tels qu'extraits de compte bancaires – de nature à corroborer la réalité de cet état et surtout son caractère exhaustif.
Or, comme le relevé des recettes établi unilatéralement n'a pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, il y a lieu d'admettre que Monsieur ... n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation. » ;

Considérant que, malgré l'injonction claire de la Cour, le réclamant s'est refusé à suppléer à son relevé tel qu'établi unilatéralement et sans force probante, les moindres pièces à l'appui desquels un réexamen au contentieux aurait été en mesure de constater sans équivoque le caractère erroné des bulletins entrepris ;

qu'il y a donc lieu d'admettre que le réclamant persiste, faisant fi de l'arrêt précité, à rester en défaut de produire les éléments de preuve suffisants aux fins de réformer, le cas échéant, les bulletins litigieux ;

Considérant qu'il échet impérativement, après examen des pièces, de rallier l'analyse judiciaire de la Cour administrative, car en tout état de cause le relevé des

recettes établi unilatéralement ne saurait avoir la force probante suffisante pour établir que les bulletins d'impôt établis par voie de taxation s'écartent de manière significative des revenus réels ;

Considérant d'autre part, que certains postes des frais et dépenses manquent, à ce stade de la procédure, des précisions obligatoires à leur compréhensibilité nécessaire ;

qu'ainsi, les frais de voiture laissent d'apporter le moindre indice des raisons de l'utilisation professionnelle ;

que de même les frais de restauration seraient à rejeter, puisqu'aucune explication personnelle n'est invoquée de leur fait, par exemple de dîner à quatre personnes un vendredi soir ;

Considérant que les déclarations, pour provenir d'un professionnel de la postulation, pèchent pour être inexactes et incomplètes quant à la déclaration de « cotisations payées à titre personnel en raison d'une assurance continuée », à subsumer comme affiliation légalement obligatoire aux caisses de pension et de maladie ;

que les déclarations ne font pas non plus état de la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire ;

qu'en fait il n'est documenté à ce même égard qu'à titre de la seule année 2003 qu'il subsiste un reliquat de prêt hypothécaire, sans renseignements en ce qui concerne 2002 et 2004 ;

que d'ailleurs il n'est pas clair si une femme de charge est censée nettoyer le domicile privé ;

Considérant que si déjà des déclarations remises comme réclamations après taxations ne pourront plus bénéficier d'une présomption de véracité, des déclarations telles qu'en l'espèce tant incomplètes qu'inexactes et manquant de précisions et d'explications de rigueur (cf Cour cit.) en deviendront inadmissibles ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;

PAR CES MOTIFS,

reçoit les réclamations en la forme ;

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée le 6 août 2010, Monsieur ... introduisit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de cette décision directoriale déclarant non fondée sa réclamation datée du 13 novembre 2006 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003 et 2004.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », ainsi que l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par le demandeur. Le recours en réformation est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de son recours et en fait, Monsieur ... admet dans un premier temps avoir été négligeant dans l'accomplissement de ses obligations vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, dans la mesure où il n'a pas remis ses formulaires de déclaration pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatifs aux années 2002 à 2004 avant taxation. Il estime cependant qu'en procédant à la taxation d'office, l'administration des Contributions directes n'aurait non seulement retenu des montants excessifs au titre des revenus nets pour les années en cause, mais aurait également retenu des montants insuffisants en ce qui concerne les dépenses déductibles pour les mêmes années, de sorte qu'il aurait introduit une réclamation contre ladite taxation d'office en date du 13 novembre 2006. Il souligne avoir amplifié la motivation à la base de sa réclamation par courrier adressé à l'administration des Contributions directes en date du 22 décembre 2006 en y joignant les formulaires de déclaration d'impôt pour les années 2002 à 2004. Le demandeur expose encore qu'en date du 22 juin 2007 et suite à la demande de l'administration des Contributions directes, il aurait fait parvenir à celle-ci des relevés renseignant sur les montants réglés pour les mêmes années à l'administration de l'Enregistrement au titre de TVA et souligne que par décision du 28 août 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes aurait déclaré sa réclamation recevable mais non fondée. Monsieur ... explique avoir introduit un premier recours contentieux contre la prédite décision directoriale en date du 29 novembre 2007, recours qui aurait été déclaré recevable et justifié tant par le tribunal de première instance dans son jugement du 20 novembre 2008, n°23725 du rôle, que par la Cour administrative dans son arrêt du 19 mai 2009, n°25152 du rôle. Le demandeur met encore en exergue le fait que suite à l'arrêt de la Cour administrative précité, il n'aurait reçu aucune information supplémentaire de la part du directeur, jusqu'à la nouvelle décision directoriale du 6 mai 2010.

En droit, le demandeur rappelle que les revenus retenus dans les bulletins d'imposition portant taxation d'office dépasseraient de loin ceux qu'il aurait réellement perçus pour les années en cause et que les dépenses mises en déduction seraient de loin inférieures aux frais d'obtention exposés. Dans cet ordre d'idées, le demandeur précise qu'il exploiterait seul son cabinet d'avocat de sorte à ne pas être en mesure de gagner les montants retenus par l'administration des Contributions directes pour procéder à la taxation d'office. Il souligne encore que s'il ne reprocherait pas au directeur d'avoir procédé à la taxation d'office, il lui reprocherait cependant de ne pas l'avoir contacté en vue de demander des justificatifs ou d'autres pièces complémentaires éventuelles. Par ailleurs, il affirme que les déclarations fiscales en cause auraient été acceptées par l'inspecteur à la direction de l'administration des Contributions directes.

En ce qui concerne les dépenses que le demandeur a invoquées à la base de ses déclarations d'impôts, et qui ont été critiquées dans la décision directoriale entreprise, il précise que les frais de voiture concerneraient, à côté de leur faible part privée, ses aller/retour de son domicile à son étude, ainsi que ses déplacements dans le cadre de ses activités professionnelles, telles que les réunions avec ses clients, des visites des lieux et des expertises. Il souligne encore que pour un avocat, lequel n'aurait pas d'horaires de travail fixes, il ne serait pas inhabituel d'avoir un dîner d'affaires un vendredi soir. Le demandeur reproche en outre au directeur de ne pas avoir indiqué en quoi, les montants des cotisations réglées au Centre Commun de Sécurité Sociale pour les années en cause seraient inexacts et incomplets. Finalement, et en ce qui concerne son domicile, Monsieur ... précise qu'il s'agirait là d'un appartement avec deux chambres à coucher, pour l'acquisition duquel il aurait contracté un prêt hypothécaire, et qu'aucune femme de charge ne s'occuperait du nettoyage dudit appartement.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement fait siens les développements contenus dans la décision directoriale critiquée et souligne encore que dans son arrêt du 19 mai 2009 n°25152CC susmentionné, la Cour administrative aurait donné une injonction claire au demandeur, laquelle vaudrait invitation au contribuable de faire parvenir les détails et pièces encore manquantes et probantes au directeur et qu'il n'appartiendrait pas à ce dernier de relancer le contribuable. Ainsi, il estime qu'il résulterait à suffisance des éléments du dossier, ainsi que de l'absence d'initiative du demandeur que celui-ci n'aurait pas estimé nécessaire de faire parvenir la moindre pièce probante quant au détail de ses recettes réalisées au cours des années 2002 à 2004, de sorte que le recours tel qu'introduit par Monsieur ... serait à déclarer non fondé.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur affirme que contrairement aux allégations de la partie étatique, la Cour administrative, dans son arrêt susmentionné ne lui aurait donné aucune injonction, mais lui aurait uniquement proposé certains moyens de preuve en vue d'établir la réalité de ses recettes des années 2002 à 2004, de sorte qu'il se serait attendu à une réaction du directeur l'invitant à produire les pièces en question. Tout en admettant que ses comptabilités professionnelle et privée auraient été mélangées durant les années en question, le demandeur affirme verser à l'appui de son mémoire en réplique tous les extraits bancaires et quittances relatifs aux recettes perçues, tout en admettant encore que pour les années en question il manquerait quelques extraits relatifs aux recettes perçues, fait qui serait dû à l'absence actuelle d'une secrétaire employée à son étude à la même époque et qui s'occupait alors de sa comptabilité.

Dans son mémoire en réplique, la partie étatique insiste sur le fait que le demandeur n'aurait pas rapporté la preuve de ses revenus réels au titre des années 2002 à 2004 et n'aurait par ailleurs pas présenté un relevé des recettes en bonne et due forme. Ainsi, elle souligne que s'il est vrai que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 L.I.R ne doit pas être déterminé par une comptabilité régulière, c'est-à-dire correspondant aux normes et usages comptables tels que prévus par certaines dispositions de droit commercial luxembourgeois, il n'en resterait pas moins que la loi fiscale prévoirait dans ce cas un mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation selon les règles explicitement

prévues par les textes légaux applicables. Ainsi, le délégué du gouvernement fait plaider que la forme et le contenu d'un relevé de recettes à établir dans le cadre de la détermination du bénéfice d'après un mode simplifié résulterait clairement du § 162 AO. Le délégué en conclut que dans la mesure où la comptabilité présentée par Monsieur ... ne correspondrait pas aux exigences de la loi, il serait impossible, sur base des documents et pièces produits en l'espèce, de déterminer et de vérifier si les revenus déclarés par le demandeur représentent effectivement l'intégralité de ses revenus réalisés au cours des années 2002 à 2004. Par ailleurs, il affirme qu'au niveau des avis de crédits produits par le demandeur, il serait également impossible de distinguer entre les fonds reçus par celui-ci pour compte d'un tiers et partant non imposables et ses propres recettes. Finalement, la partie étatique reproche à Monsieur ... de se contenter de verser quelques extraits éparpillés ne permettant pas de donner une vue globale et complète sur ses activités.

Il y a lieu de rappeler qu'en l'espèce le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office dont le principe est inscrit au paragraphe 217(1) AO, lequel dispose que : « (1) *Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.* (2) *Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind* ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans avoir pu élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative¹, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération².

Si en l'espèce le demandeur ne critique pas le fait que le directeur ait procédé à une taxation d'office, il conteste cependant les montants retenus par ce dernier à titre de recettes et de dépenses pour procéder à ladite taxation d'office.

Or, la taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible. La taxation procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce

¹ Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 469 et autres références y citées.

² Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas.adm. 2010, V° Impôts, n° 470 et autres références y citées.

procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible.

Cependant, cette appréciation, comportant comme relevé ci-avant nécessairement une marge d'approximation, ne saurait *ipso facto* s'imposer au juge administratif lorsqu'elle fait, comme en l'espèce, l'objet de contestations circonstanciées, le tribunal, appelé à connaître du fond du litige, devant en effet se livrer à un examen du bien-fondé de la décision déférée sous le double aspect de sa légalité et de son opportunité, de sorte que l'appréciation de l'administration doit pouvoir être matériellement et juridiquement retracée.

Enfin, force est encore de constater que le demandeur, suite à l'arrêt de la Cour administrative du 19 mai 2009, n°25152C du rôle, n'a soumis aucune nouvelle pièce ou information à l'administration des Contributions directes, mais s'est contenté d'attendre une réaction du directeur. Or, dans son arrêt précité, la Cour administrative, en retenant qu'il y a lieu de « (...) renvoyer le litige devant le directeur pour permettre à Monsieur ... de prouver le cas échéant dans le cadre de la procédure de réclamation, conformément aux principes ci-avant retenus, l'écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002, 2003 et 2004 établis par voie de la taxation d'office par rapport à ses revenus réels au directeur d'examiner les pièces à verser par l'intimé et de tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus », a clairement invité le demandeur à produire les pièces permettant le cas échéant de prouver que les montants retenus lors de la taxation d'office étaient erronés, la Cour ayant par ailleurs explicitement imputé la charge de la preuve à Monsieur

Partant, il y a lieu de retenir que Monsieur ... est resté, à nouveau et en dépit du prédit arrêt, en défaut de produire des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt établis par voie de taxation d'office et que par cette attitude défaillante, il a enlevé au directeur toute possibilité d'investigation de sa situation fiscale effective. Or, la seule déclaration d'impôt, sans pièces justificatives, n'ayant pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, il y a lieu d'admettre que le demandeur n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt établi par voie de taxation d'office pour les années 2002 à 2004 devant le directeur par la voie de la réclamation. En effet, à défaut de disposer de pièces susceptibles de prouver le caractère erroné des montants retenus lors de la taxation d'office, le directeur ne pouvait pas prendre une autre décision que celle sous examen, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

En ce qui concerne les pièces versées par le demandeur au cours de la procédure contentieuse, il convient de rappeler que la Cour administrative, dans son arrêt précité a retenu que « (...) l'état des recettes se résume à un relevé, établi unilatéralement par Monsieur ..., censé témoigner des paiements d'honoraires successifs par les clients, sans qu'il ne soit étayé par des pièces – tels qu'extraits de compte bancaires – de nature à

corroborer la réalité de cet état et surtout son caractère exhaustif³. (...) l'avocat contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves – et il en a les moyens: p. ex. un certificat de ses revenus établi par les établissements bancaires avec lesquels il travaille; un relevé de tous⁴ ses extraits bancaires avec noircissement des donneurs d'ordre – aptes à renseigner l'administration des Contributions de la réalité de ses revenus ».

Or, malgré cette injonction claire de la Cour administrative à Monsieur ... de verser l'ensemble des extraits bancaires pour les années en question, afin de prouver le caractère exhaustif des recettes énumérées dans le relevé établi par le demandeur, relevé pour lequel la Cour a d'ores et déjà retenu qu'il « *n'a pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels* », Monsieur ... s'est contenté, dans le cadre de la présente instance, outre de reproduire le relevé des recettes jugé insuffisant et non probant par la Cour, de verser pour la première fois des avis de débit et de crédit éparpillés, non numérotés, documentant divers versements, respectivement prélèvements effectués sur son compte personnel. Outre le fait que le demandeur est en aveu d'avoir mélangé sa comptabilité personnelle avec sa comptabilité professionnelle et de ne plus retrouver certains extraits bancaires pour les années en question, les pièces telles que produites par le demandeur ne permettent pas au tribunal de vérifier si les revenus déclarés par le demandeur correspondent aux revenus effectivement perçus, le tribunal devant à ce sujet plus particulièrement constater, à l'instar du délégué du gouvernement, que les extraits versés, à défaut de représenter l'intégralité des extraits de compte du contribuable, ne permettent pas de s'assurer qu'ils correspondent effectivement à l'intégralité des mouvements opérés sur ce compte et reflètent par conséquent l'intégralité des recettes perçues sur ce même compte, du fait de leur numérotation continue

En effet, s'il résulte de la lecture combinée du paragraphe 161 (1) 1. AO et de l'article 91 L.I.R. que si les membres de professions libérales, et notamment les avocats, sont en principe tenus de tenir une comptabilité régulière, l'administration fiscale peut, par voie de tolérance, autoriser une comptabilité simplifiée, laquelle doit néanmoins, conformément au paragraphe 162 AO respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives (« *Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen* »), l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée à l'alinéa 4 du paragraphe 162 AO (« *Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein* »), ainsi qu'à l'alinéa 6 du même paragraphe (« *Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden* »). Il résulte encore du paragraphe 217 (2) AO qu'à défaut de respecter une telle comptabilité, le contribuable s'expose – comme en l'espèce – au risque d'une taxation d'office.

³ souligné par le tribunal

⁴ souligné par le tribunal

Il résulte des dispositions qui précèdent que Monsieur ..., s'il n'était pas obligé de tenir une comptabilité correspondant aux normes et usages comptables tels que prévus par certaines dispositions de droit commercial luxembourgeois, aurait néanmoins dû tenir une comptabilité simplifiée et ainsi procéder notamment à une inscription continue des écritures comptables. Or, à défaut pour le demandeur de faire parvenir une telle comptabilité simplifiée au tribunal ou du moins de verser des pièces permettant d'établir avec certitude le caractère exhaustif des recettes qu'il affirme avoir réalisées au cours des années 2002 à 2004, le tribunal ne saurait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision directoriale déferée dans la mesure où Monsieur ... reste en défaut de verser des pièces susceptibles d'étayer ses prétentions.

A défaut de tout autre moyen, le recours est partant à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

déclare le recours en réformation non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 octobre 2011 par :

Marc Sünner, vice-président,
Thessy Kuborn, juge,
Paul Nourissier, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünner